

0-497349

На правах рукописи

ВАХОРИНА МАРИНА ВЛАДИМИРОВНА

**МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ
(НА ПРИМЕРЕ ХИМИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ)**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика
Автореферат диссертации на соискание
ученой степени кандидата экономических наук

Москва – 2012

Работа выполнена на кафедре Бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Шамхалов Ферид Имирасланович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Сотникова Людмила Викторовна

кандидат экономических наук
Ефименко Виктория Викторовна

Ведущая организация: НИУ Высшая школа экономики

Защита состоится «26» января 2012 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.151.02 при Московском государственном университете экономики, статистики и информатики (МЭСИ) по адресу: 119501, г. Москва, ул. Нежинская, д.7.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета. Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на сайте <http://www.mesi.ru> и направлены для размещения в сети Интернет Министерством образования и науки Российской Федерации по адресу: referat_vak@mon.gov.ru «27» декабря 2011 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000795865

Учёный секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук

Е.Н. Ключкова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В последние годы мировой рынок химической продукции (далее – ХИПР) претерпевает значительные структурные изменения, оказывающие крайне негативное влияние на состояние и развитие отечественного химического комплекса: на рынки ХИПР вышли компании развивающихся стран (Саудовской Аравии, Мексики, Кореи и др.), конкурентоспособность которых часто связана с поддержкой государства; по объему произведенной продукции на третье место в мире (после США и Японии) вышла химическая промышленность Китая; химические компании развитых стран диверсифицируют свой портфель инвестиций в сторону высоких технологий глубокой переработки с производством наукоемкой малотоннажной ХИПР; в рамках западноевропейского рынка ХИПР введена программа REACH (Registration Evaluation and Authorisation of Chemicals), направленная на выпуск, экспорт (импорт) только такой продукции, которая обеспечивает безопасность людей и окружающей природы.

Таким образом, развитое рыночное хозяйство является ареной непрекращающихся конкурентных войн, что особенно явно прослеживается на рынке ХИПР. Снижение издержек – одно из важнейших направлений обеспечения конкурентоспособности продукции, при этом западные корпорации борются даже за десятые доли процента снижения себестоимости, в то время как российским предприятиям химического комплекса для восстановления конкурентоспособности требуется радикальное снижение издержек (на десятки процентов, а порой и в разы).

Решение подобных задач невозможно без создания современных систем управленческого учета и отчетности. Анализ научных работ, посвященных проблемам управленческого учета и внутреннего аудита, свидетельствует о нечетком понимании механизмов взаимодействия между ними.

Организация внутреннего аудита управленческой отчетности в настоящее время вызвана объективной необходимостью повышения эффективности управления хозяйствующим субъектом и принимаемых им управленческих решений. При этом по данным последних международных и российских опросов задачи службы внутреннего аудита и приоритеты ее деятельности в условиях текущей реальности также меняются – в план внутреннего аудита включаются проверки тех бизнес-процессов, которые в большей степени затронули корпоративные программы по со-

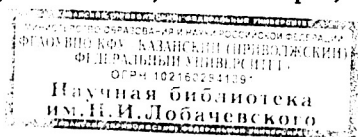
кращению затрат, в частности по энергосбережению и повышению энергоэффективности; расследования злоупотреблений и мошенничеств; проверки финансовых и нефинансовых показателей, «критичных» для конкретного предприятия и отрасли, в частности химической промышленности – загрязнение окружающей природной среды отходами химического производства.

Автором предпринята попытка исследования теоретических основ и обобщения практики ведения управленческого учета как источника получения доказательств внутреннего аудита не только при выявлении экономических нарушений, но и для оценки его состояния в организации.

Очевидная актуальность проблематики, незавершенность теоретических разработок в области внутреннего аудита управленческой отчетности и практическая востребованность научного обоснования методик его проведения, способствующих выявлению негативных тенденций и принятию управленческих решений по их устранению, обусловили выбор темы диссертации, её предмет, объект и содержание.

Степень разработанности проблемы. Проблемы управленческого учета и отчетности, построения системы внутреннего аудита, развития и совершенствования методологии на современном этапе исследовались отечественными и зарубежными учеными.

Фундаментальную базу исследования составили систематизированные в трудах российских ученых положения, раскрывающие проблемы внутреннего аудита управленческой отчетности, его предмет, метод, объект, принципы. При написании работы изучены труды отечественных специалистов, занимающихся исследованиями в области управленческого учета, в частности – Н.А. Адамова, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, В.А. Тереховой, В.Ф. Паляя, С.Н. Рассказовой-Николаевой, Я.В. Соколова, В.Т. Чая, А.Д. Шеремета, а также зарубежных ученых – Р. Энтони и Дж. Риса, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, Л. Друри и других. В процессе исследования проблем по избранной теме с учетом конкретного предмета внутреннего аудита была изучена фундаментальная и специальная литература отечественных авторов по вопросам контроля и внутреннего аудита управленческой отчетности. Особое внимание уделено трудам В.В. Бурцева, Е.В. Евдокимова, М.В. Мельник, М.Ф. Овсийчук, В.И. Подольского, Л.М. Полковского, И.Н. Пашкина, В.В. Пугачева, Т.М. Рогуленко, Е.С. Соколовой, Л.В. Сотниковой, Ф.И. Шамхалова, а также трудам зарубежных специалистов, в частности, таких авторов, как Д. Робертсон, М. Янг и ряда других.



В опубликованных работах не нашли достаточного отражения изучение проблем внутреннего аудита управленческого учета в хозяйствующих субъектах химического комплекса.

В связи с этим возникла необходимость изучения и совершенствования системы управленческой отчетности в хозяйствующих субъектах химической промышленности и задач её внутреннего аудита, а практическая востребованность обусловила выбор темы диссертации, определила круг исследуемых вопросов, цель и задачи работы.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является обоснование теоретических положений системы внутреннего аудита управленческой отчетности и разработка практических рекомендаций по инструментарию его проведению.

Цель обусловила необходимость решения теоретических, научных и практических задач:

- оценить современное состояние системы внутреннего аудита в хозяйствующих субъектах – крупнейших организациях и группах предприятий химической промышленности, основываясь на их нормативно-правовой базе и учетно-аналитическом обеспечении;
- исследовать внутренние и внешние факторы, оказывающие влияние на состояние и развитие химической промышленности Российской Федерации;
- проанализировать теоретические основы, понятийный аппарат, функции и источники информации внутреннего аудита и сформулировать предложения по уточнению понятия «внутренний аудит»;
- систематизировать методические положения по организации управленческого учета на хозяйствующих субъектах химического комплекса и выявить факторы риска формирования в нем неадекватной и (или) неполной информации для целей управления;
- определить состав аналитических финансовых показателей для целей внутреннего аудита хозяйствующих субъектов химического комплекса с учетом влияния внешних и внутренних факторов;
- обосновать и предложить структуру системы внутренней отчетности, содержание отчетных форм, позволяющих контролировать информацию о природоохранных мероприятиях, мероприятиях по энергосбережению и повышению эффективности хозяйствующих субъектов химического комплекса.

Объектом исследования является деятельность российских хозяйствующих субъектов химической промышленности.

Предметом исследования являются теоретические и методические положения и организационные подходы к разработке и внедрению внутреннего аудита управленческой отчетности на предприятиях химического комплекса.

Теоретическую и методологическую основы исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов по проблемам теории и методологии управленческого учета, внутренней отчетности и организации внутреннего аудита. Содержание диссертационной работы базируется на основных положениях законодательных актов РФ и нормативно-правовых документах Правительства Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации и подведомственных ему Федеральных служб.

Методологической основой исследования являются дидактические положения теории познания управленческого учёта и отчетности, внутреннего контроля, аудита, финансового учета и другие.

В процессе выполнения диссертационной работы применялись общенаучные методы исследования – анализ и синтез, комплексный и системный подходы к оценке экономических явлений и другие.

Информационную базу исследования составили научные публикации по исследуемой тематике; материалы Института внутренних аудиторов США; данные периодической печати, сети Интернет и электронных СМИ, базы данных «Консультант плюс» и «Гарант».

Научная новизна диссертационного исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса теоретических, методических и практических вопросов внутреннего аудита на предприятиях химического комплекса. Наиболее важные выводы, отражающие научную новизну проведённого исследования, заключаются в следующем:

- проведён анализ внутреннего аудита в четырех крупнейших Группах и предприятиях отечественной химической промышленности (ОАО «Уралкалий», ОАО «Акрон», ОАО «ФосАгро», ОАО «Тольятти Азот») и обоснован вывод о назначении службы внутреннего аудита в организации;
- исследовано влияние внешних и внутренних факторов, негативно влияющих на имущественное положение и финансовые результаты деятельности организаций химического комплекса, что позволило сформулировать и оценить риски в их деятельности;
- исследованы официальные, научные и профессиональные воззрения на внутренний аудит как систему контрольных действий, а также его

развитие под влиянием различных факторов, что позволило автору обосновать более полную дефиницию понятия «внутренний аудит и соответствующие ему цели, задачи, функции и источники информации»;

- выявлены особенности организации управленческого учета и отчетности в хозяйствующих субъектах химической промышленности на основе отраслевых методических рекомендаций, что позволило автору сделать вывод о необходимости их актуализации.;
- обоснованы финансовые показатели, направленные на организацию аналитического учета, для целей рационального внутреннего аудита хозяйствующих субъектов химического комплекса с учетом влияния внешних и внутренних факторов;
- предложены форматы управленческой отчетности для хозяйствующих субъектов химического комплекса, структура и содержание которых обеспечит необходимой информацией в виде финансовых и нефинансовых показателей о природоохранных мероприятиях, о мероприятиях об энергосбережении и повышении энергоэффективности различные категории пользователей;
- разработаны процедуры внутреннего аудита по проверке нефинансовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, что позволит эффективно и надежно осуществлять внутренний контроль правильности формирования управленческих отчетов и снизить аудиторские риски по представлению данной информации.

Тема соответствует направлению исследования, указанному в п. 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» раздела 1 «Бухгалтерский учет», п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» паспорта специальности «Экономические науки» по коду ВАК Минобрнауки России 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика».

Практическая значимость проведенного исследования заключается в разработке организационных и методических основ внутреннего аудита управленческой отчетности на предприятиях химической промышленности. Применение разработанных методик и рекомендаций, предложенных форм раскрытия информации о природоохранных мероприятиях, энергосбережении и энергоэффективности позволит решить практические задачи по повышению качества информации, необходимой для принятия

управленческих решений в условиях жесткой конкуренции как на внутреннем, так и на внешнем рынке, а также для внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которых отражаются указанные показатели.

Апробация и внедрение результатов работы. Основные положения и результаты исследования были представлены и получили одобрение на всероссийских научных конференциях молодых ученых, аспирантов и студентов: «Научное творчество молодых» (Тула, 2010 г., 2011 г.), на международной научно-практической конференции «Проблемы инновационного развития в исследованиях ВУЗов», на научно-практической конференции ВЗФЭИ «Актуальные проблемы методологии, организации и практики финансового контроля, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе перехода на инновационный путь развития» (Москва, 2011 г.). Научные положения диссертации используются в учебном процессе при преподавании дисциплин «Основы аудита», «Внутренние стандарты аудита» в АНО ВПО «Институт экономики и управления» (Тула).

Результаты теоретических и практических разработок внедрены в деятельность хозяйствующих субъектов Тульской области – ОАО «Щекиноазот» Ефремовский филиал, ЗАО «Тульский завод резинотехнических изделий», что подтверждено справками о внедрении.

Публикации. По материалам настоящей работы опубликовано 10 печатных работ, объемом 3,1 п.л., из них 5 в научных журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации, объемом 1,6 п.л.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы (включающего 195 источников), 5 приложений. Основной текст содержит 176 страниц, 8 рисунков, 24 таблицы, 2 схемы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены его цели и задачи, сформулированы научная новизна и практическая значимость полученных автором результатов.

В рамках первой группы вопросов, посвящённых теоретическим положениям организации внутреннего аудита и их реализации на предприятиях химического комплекса России, проанализировано состояние внутреннего аудита в четырех крупнейших группах и предприятиях отече-

ственной химической промышленности; исследовано влияние внешних и внутренних факторов на её развитие.

В настоящее время российские предприятия производят около 1,1% мирового объема химической продукции; по общему выпуску химической продукции Россия занимает 20-е место в мире и находится на уровне Канады (рис. 1).

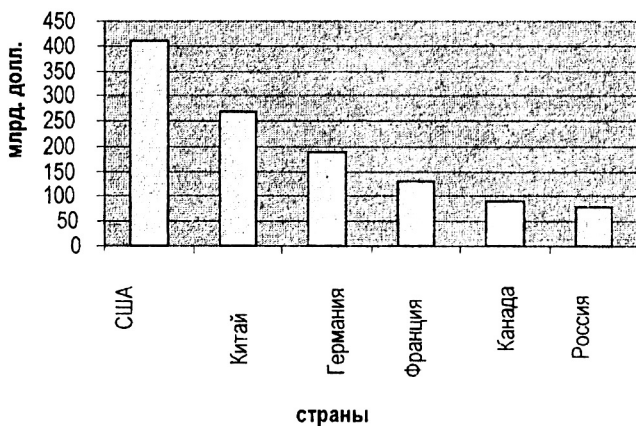


Рис. 1. Объем выпуска химической продукции в ведущих странах мира, млрд. долл.

Источник: <http://www.minprom.gov.ru/activity/chem/strateg/0>
(сайт Министерства промышленности и торговли).

Химический комплекс имеет не только важное экономическое и оборонное, но и социальное значение. В 2010 году в отрасли занято более 791 тыс. человек, в том числе в химическом производстве – около 536 тыс. человек и в производстве резиновых и пластмассовых изделий – свыше 255 тыс. человек. Для развития и конкурентоспособности отечественных предприятий химического комплекса актуальной является задача совершенствования действующих систем управленческого учета в двух аспектах: на принципах МСФО с целью формирования единой методологической базы с финансовым учетом, под контролем со стороны службы внутреннего аудита за полезностью, необходимостью и достаточностью информации, формируемой системой управленческого учета.

Автор проанализировал состояние внутреннего аудита в четырех крупнейших Группх и предприятиях отечественной химической промыш-

ленности (ОАО «Уралкалий», ОАО «Акрон», ОАО «ФосАгро», ОАО «Тольятти Азот») и обосновал вывод об отсутствии как у собственников, так и руководителей твердого убеждения в необходимости создания служб внутреннего аудита и его организации. Даже в тех вертикально-интегрированных структурах (Группах) предприятий химической промышленности, в которых организован внутренний аудит, отсутствует единство в функциональном назначении, административном подчинении, цели, задачах и принципах деятельности. Реально функционирующие корпоративные службы внутреннего аудита на предприятиях и в Группах предприятий химической промышленности представляет собой скорее исключение, чем правило.

В современных условиях предпринимателю важно не избегать, а предвидеть риски, одновременно стремиться к их снижению до наиболее низкого уровня. Для этого необходим постоянный, действенный и своевременный контроль, как за деятельностью работников, так и за хозяйствующим субъектом посредством правильно поставленной экономико-правовой работы, бухгалтерского учета и отчетности. Указанный контроль получил название внутреннего аудита, который представляет собой важную функцию управления. Проанализировав виды, функции и источники информации внутреннего аудита, (рис. 2) автор обосновал основную цель внутреннего аудита, которой является проверка и подробный анализ затрат, а так же выявление и оценка присущих хозяйствующему субъекту рисков.

Результаты исследования позволили выявить риски, присущие хозяйствующим субъектам химической промышленности, от достоверного анализа которых в значительной степени зависит, насколько эффективными будут дальнейшие решения и удастся ли рассматриваемому субъекту в достаточной мере защититься от угрожающих ему рисков. Риски хозяйствующих субъектов химического комплекса и их характеристика:

- макроэкономический риск (снижение темпов роста экономики и уровня инвестиционной активности, превышение уровня инфляции и излишне высокий курс рубля, возможность ухудшения внутренней и внешней конъюнктуры цен на химические товары;
- системный риск (отсутствие платежеспособного спроса на продукцию химического производства);
- инфраструктурные риски (отсутствие собственных портов и терминалов для отгрузки химической продукции и, как следствие, удорожание химической продукции, отгружаемой на экспорт);

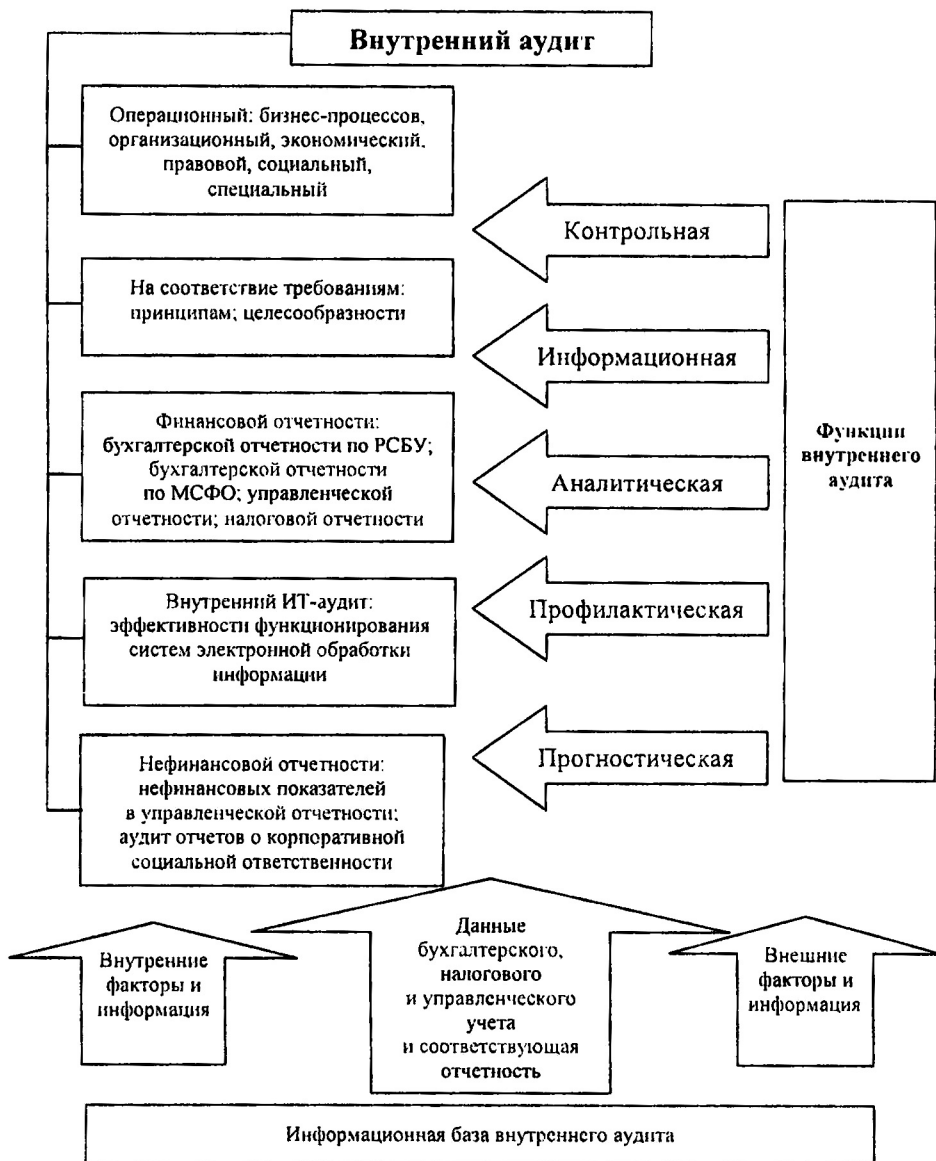


Рис. 2. Классификация видов, функций и источников информации внутреннего аудита

- техногенные и экологические риски (степень износа основных производственных фондов по химическому комплексу в целом в 2010 году составила 46,2%, а оборудования – 48,1%, и при отсутствии модернизации и технического перевооружения действующих производств, велика вероятность техногенных аварий и нанесения при этом существенного ущерба окружающей среде);
- законодательные риски (несовершенство законодательства, регулирующего правовое положение и деятельность холдингов, ограничивает способность крупных хозяйственных структур эффективно перераспределять денежные потоки с учетом перспектив, возможностей и потребностей в развитии по наиболее перспективным направлениям);
- социальные риски (по мере развития химического комплекса будет осуществляться закрытие устаревших неконкурентоспособных производств, что приведет к высвобождению работников и росту уровня безработицы в отдельных регионах страны);
- кадровые риски (в ходе развития химического комплекса будет осуществляться техническое перевооружение, реконструкция и модернизация действующих производств, ввод новых производственных мощностей, что потребует притока высококвалифицированных кадров и переподготовки имеющихся специалистов).

В результате проведенного исследования автором систематизированы и обобщены в таблице 1 внутренние и внешние факторы, влияющие на имущественное положение, обычную и прочую деятельность, в частности на возникновение рисков хозяйствующих субъектов химического комплекса.

Таблица 1

Факторы, влияющие на предприятия химического комплекса России и меры по компенсации их негативных последствий

№ п/п	Факторы	Компенсация негативных последствий
1	Снижение ценовой конкурентоспособности в результате роста цен на сырье и энергоресурсы	За счет технологического обновления производственного потенциала и внедрения ресурсо- и энергосберегающих технологий, увеличения объема инвестиций в высокие технологии
2	Низкий удельный вес инновационной продукции в общем объеме продукции	Разработка и внедрение в производство инновационной продукции в химическом комплексе на основе использования собственного научно-технического потенциала, создания новых высокоэффективных технологий; освоения выпуска наукоемкой продукции; использования имеющегося зарубежно-

		го научно-технического и производственно-технологического потенциала путем привлечения прямых иностранных инвестиций, закупки лицензий на высокотехнологичные новейшие технологии
3	Отсутствие инвестиций, в том числе иностранных	Увеличение темпов роста объема отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг собственными силами за счет дополнительного прироста инвестиций, осуществляемых из прибыли предприятий, и снижение затрат на производство и продажу продукции (товаров, работ, услуг) за счет снижения норм расхода сырья и топливно-энергетических ресурсов
4	Слабое внедрение новых технологий в промышленных масштабах	Развитие нанотехнологий – новой межотраслевой технологии, интегрирующей последние достижения физики, химии и биологии

Одним из путей преодоления негативных факторов является продолжение процессов консолидации организаций путем создания крупных вертикально-интегрированных компаний, «горизонтальной интеграции» средних и мелких, однако это возможно только при условии наличия современных систем управленческого учета и внутреннего аудита.

В настоящее время отсутствует единое, установленное нормативными документами, определение понятия «внутренний аудит», вследствие чего в научном исследовании рассмотрены его различные определения, проанализированы их содержания, цели, задачи и функции.

По мнению автора, во-первых, внутренний аудит осуществляется в интересах руководства административно, так как подчиняется ему, в то время как в интересах собственников функционально, что должно найти отражение в определении; во-вторых, система внутреннего аудита может быть создана не только в организации, но и в рамках группы предприятий, поэтому указание в определении хозяйствующего субъекта более уместно; в-третьих, целью внутреннего аудита должны быть все виды учета.

Исходя из вышеизложенного, автор конкретизировал более полную дефиницию понятийного аппарата внутреннего аудита.

Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами хозяйствующего субъекта деятельность по контролю за всеми звеньями управления и различными аспектами его функционирования, осуществляемая представителями специального контрольного органа в интересах собственников и в рамках помощи органам управления хозяйствующего субъекта, состоящая в установлении законности проводимых работниками хозяйственных операций, их экономической целесообразности, а также в соблюдении установленного порядка ведения бухгалтерского, налогового, управленческого и иных видов учета.

Вторая группа вопросов связана с анализом состояния управленческого учета хозяйствующих субъектов на основе отраслевых рекомендаций для предприятий химической промышленности, основанных на устаревших представлениях о задачах и методиках управленческого учета.

Химическая промышленность – одна из немногих отраслей российской промышленности, обеспеченных нормативным документом по постановке и организации управленческого учета, которым являются «Методические положения по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химического комплекса», утвержденные Приказом Министерства промышленности, науки и технологий Российской Федерации № 2 от 4 января 2003 г. и разработанные «НИИТЭХИМ» (далее – Методические положения). Его содержание определяет методическую базу для формирования современного механизма управления затратами. Иными словами, исследуемый документ разрабатывался как методика организации и ведения налогового учета.

Анализ обеспечения Методических положений содержит ряд рациональных основ в организации управленческого учета организаций химического комплекса: ведение в многоассортиментных химических производствах раздельного учета по видам деятельности и продукции; составление плановых калькуляций затрат на производство и реализацию продукции используются при обосновании цены продукции при составлении бизнес-планов; внедрение единой классификации затрат на производство промышленной продукции химического комплекса для обеспечения сопоставимости плановых и фактических затрат организаций различных форм собственности, а также сопоставимости затрат за разные периоды времени; группировка затрат не только по видам (статьям и элементам затрат), но и по местам возникновения затрат (структурным подразделениям, производствам, цехам, участкам и т.д.); применение попередельного (полуфабрикатного и бесполуфабрикатного) способов учета затрат и др. Полученные результаты исследования позволяют констатировать вывод о необходимости существенного пересмотра данного документа. Автор считает о целесообразности внесения в данный документ следующих положений:

1. Составлять калькуляции затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) по каждому виду продукции не в соответствии с необходимостью управления затратами и прибылью, а по требованию общего собрания акционеров, собственника организации, антимонопольных органов.

2. Выделять в составе полной себестоимости продукции химической промышленности расходы на природоохранную деятельность, включая издержки, связанные с охраной здоровья и безопасностью сотрудников; производством более безопасных для окружающей среды продуктов; использованием более безопасного для окружающей среды сырья и др., что обосновано принципом экологической отчетности хозяйствующих субъектов химической промышленности.

3. Выделить нормативный метод учета затрат на производство как отдельный метод наряду с поперечным, попроцессным и позаказным, так как все перечисленные методы сопряжены с нормативным, это соответствует особенностям технологического процесса производства и порядком ведения бухгалтерского учета по видам выпускаемой продукции.

Полученные результаты не позволили автору оценить состояние управленческого учета на хозяйствующих субъектах химического комплекса России, организованного на основе рекомендаций «НИИТЭХИМ», как удовлетворительное. При этом, был сделан вывод о необходимости выделения управленческого учета в отдельную подсистему на основе того, что управленческий учет является механизмом управления затратами и прибылью организаций. На рис. 3 отражено взаимодействие и взаимосвязь двух систем бухгалтерского учета: по российским стандартам бухгалтерского учета и управленческого учета.

Результатом проведенных исследований явилась систематизация методических положений по организации управленческого учета в хозяйствующем субъекте химического комплекса, что позволило выявить факторы риска формирования в данной подсистеме информации для целей управления.

Автором обоснованы финансовые показатели, направленные на организацию аналитического учета для целей внутреннего аудита с учетом влияния внешних и внутренних факторов.

В результате проведения внутреннего аудита важно определить резервы повышения эффективности коммерческой деятельности, факторы роста прибыли, сокращения потерь. Управленческий анализ как составная часть внутреннего аудита дает ответы на эти и другие вопросы.

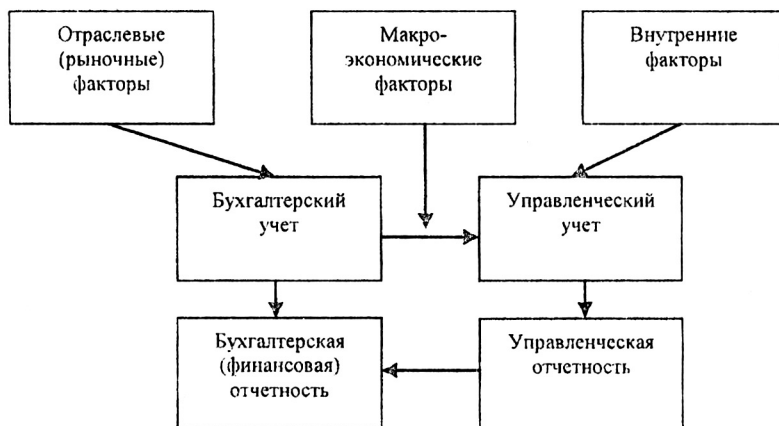


Рис. 3. Схема взаимодействия систем бухгалтерского учета по РСБУ и управленческого учета

При проведении такого анализа организациям химической промышленности необходимо учитывать следующие положения, обоснованные в диссертации:

- для хозяйствующих субъектов химического комплекса актуальны методы анализа от внедрения инноваций в производство наукоемкой продукции, а также мероприятий по охране окружающей среды, повышению энергоэффективности и энергосбережению;
- внедрение в практику деятельности организаций химической промышленности составление Отчета о движении денежных средств прямым способом ежемесячно для целей использования его менеджментом;
- установление исчерпывающего перечня на базе узкой выборки финансовых коэффициентов с унифицированными названиями и обозначениями, расчет которых должен быть обязательным для раскрытия в промежуточной и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности всеми хозяйствующими субъектами химической промышленности (например, коэффициентов автономии, текущей ликвидности, оборачиваемости активов, рентабельности продаж);
- установление нормативных значений или оптимальных уровней финансовых коэффициентов для организаций химической промышленности на базе анализа финансовой (бухгалтерской) отчетности наиболее инвестиционно привлекательных предприятий.

Резюмируя сказанное, можно сделать вывод, что для принятия решений финансовому менеджменту необходимо иметь информацию о финансовых показателях деятельности хозяйствующего субъекта за прошлые периоды, чтобы оценить его потенциальные экономические возможности на предстоящий период.

Третья группа вопросов посвящена решению проблем проведения процедур внутреннего аудита по проверке нефинансовых показателей, а также формированию подходов к стандартизации методик внутреннего аудита управленческой отчетности.

Автором разработана методика внутреннего аудита управленческой отчетности об осуществлении на предприятиях химического комплекса природоохранных мероприятиях; изложена и проиллюстрирована методика внутреннего аудита управленческой отчетности о мероприятиях по энергосбережению и повышению энергоэффективности на предприятиях химического комплекса.

Обязательным условием эффективного управления хозяйствующих субъектов химического комплекса является своевременное обеспечение управляющей системы необходимой информацией, представленной в рекомендованных форматах управленческой отчетности. Содержание, формы и сроки её представления обусловлены целью её составления, размерами и организационной структурой организации.

Результаты исследования по оценке рисков, присущих хозяйствующим субъектам химического комплекса, позволили автору предложить внести в формат управленческой отчетности и информацию о природоохранных мероприятиях, которая позволит сопоставить специфические для отрасли нефинансовые показатели посредством использования детализированных данных.

В диссертации разработаны рекомендации по представлению такой информации. Формат рабочих документов имеет вид таблицы, в колонках которой указываются данные по видам расходов природоохранных мер, в аналитическом разрезе:

- ликвидация отходов химического производства;
- меры борьбы с загрязнением воды;
- снижение уровня шума;
- меры борьбы с загрязнением воздуха и др.

По строкам рекомендованной таблицы указываются различные виды расходов в соответствии с Классификатором, представленным в диссертации.

В работе раскрыто содержание форм внутренней отчетности, информацию из которых можно представить и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, сформировав раздел «Информация о природоохранных мероприятиях» (табл. 2).

Таблица 2

**Информация о природоохранных мероприятиях,
раскрываемая в управленческой отчетности
ЗАО «Тульский завод резинотехнических изделий», тыс. руб.**

№	Показатели	За год (n-1)	За отчетный год (n-ый год)
1	Проводимые мероприятия в области охраны окружающей природной среды, всего, в том числе:	1370	2900
A	Ликвидация отходов химического производства: – сооружение факельных установок – сертификацию систем менеджмента в области обеспечения экологической безопасности, охраны труда и промышленной безопасности в соответствии с требованиями международных стандартов ISO 14001:2004 и OHSAS 18001:2007	100 –	200 900
Б	Меры борьбы с загрязнением воды		

Продолжение табл. 2

№	Показатели	За год (n-1)	За отчетный год (n-ый год)
	Сооружение оборотного водоснабжения	1200	—
	Ввод в действие станции термического обезвреживания)	—	1500
В	Снижение уровня шума: — зеленые насаждения общей площадью 2 га	70	—
Г	Меры борьбы с загрязнением воздуха: — установка сбора и утилизации углеводородных сдувов с возвратом их в технологический процесс	—	300
1.1.	Вложения долгосрочного характера	1370	2000
1.2.	Мероприятия текущего характера	—	900
2.	Платежи за нарушение природоохранного законодательства	—	—
3.	Экологические платежи	12	10
	Итого:	1382	2910

Результаты проведенного исследования дают возможность составить полное, системное представление информации о проводимых и планируемых организацией мероприятиях в области охраны окружающей среды. Разработанная в диссертации форма представления такой информации оказывает влияние на:

- уровень вложений долгосрочного характера и доходности;
- характеристику финансовых последствий для будущих периодов;
- платежи за нарушение природоохранного законодательства, экологические платежи и плату за природные ресурсы;
- текущие расходы по охране окружающей среды и степень их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

Место внутреннего аудита в управленческой информационной системе предприятий химического комплекса представлено на рис. 4.

Полезность информации в области охраны окружающей среды определяется ее соответствием потребностям аудиторов и тем, в какой степени они могут опираться на такую информацию.

В зону ответственности внутренних аудиторов все больше входит исследование и анализ не только финансовых показателей деятельности организации, отраженных в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности, но и нефинансовых, сущность и значимость которых раскрыта в диссертации.



Рис. 4. Место внутреннего аудита в управленческой информационной системе химического комплекса

В исследовании обоснована совокупность нефинансовых показателей, характерных для химической промышленности, которые позволяют формировать эффективную подсистему управленческого учета, а её достоверность – подтверждается внутренними аудиторами. Изучив специфику структуры затрат на производство химической продукции и определив особенности организации управленческого учета, автор выделяет значимую для целей исследования методику проведения внутреннего аудита управленческой отчетности об энергосбережении и энергоэффективности. Рациональное использование энергоресурсов является одним из ключевых направлений повышения эффективности производства. Важность вопроса подчеркивается Указом Президента Российской Федерации от 4 июня 2008 г. № 889 «О некоторых мерах по повышению энергетической и экологической эффективности российской экономики». Предприятия химической промышленности являются энергоемкими производствами, вслед-

ствие чего раскрытие информации об энергосбережении и энергоэффективности для них не только обязательны в соответствии с действующим законодательством, но и ожидаемы с позиций корпоративной социальной ответственности. Автор предлагает форму раскрытия информации об энергоресурсах в табл. 3.

Таблица 3

**Себестоимость продукции (работ, услуг) по элементам затрат
ЗАО «Тульский завод резинотехнических изделий» (руб.)**

Наименование показателя	2010 г.	2011 г.
Материальные затраты, всего	4 500 000	5 000 000
в том числе энергоресурсы	1 816 870	1 963 500
Расходы на оплату труда	2 800 000	3 000 000
Отчисления на социальные нужды	728 000	1 020 000
Амортизация, всего	700 000	800 000
в том числе объектов основных средств, имеющих высокий класс энергетической эффективности	—	100 000
Прочие затраты	400 000	1 000 000
в том числе затраты на проведение энергетических обследований	—	700 000
Итого по элементам	8 400 000	10 820 000
Изменение остатков (прирост (+), уменьшение (–) незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных и др.	– 400 000	+ 380 000
Итого расходы по обычным видам деятельности	8 000 000	11 200 000

Раскрытие информации в форме финансовых и нефинансовых показателей об энергосбережении подлежит предварительному внутреннему аудиту. Основной этап проведения внутреннего аудита – сбор аудиторских доказательств, включает следующую информацию, которую должен проверить внутренний аудитор:

- об объеме предоставления государственной поддержки в области энергосбережения и повышения энергетической эффективности;
- об объеме использования энергетических ресурсов (в натуральном и денежном выражении);

- о расходах на оснащение приборами учета используемых энергетических ресурсов;
- о расходах на проведение обязательных энергетических обследований, обработку, систематизацию и анализ данных энергетических паспортов, составленных по их результатам;
- о расходах на разработку и внедрение проектов по снижению стоимости энергии в структуре производственных затрат;
- о расходах на приобретение и внедрение новейших энергосберегающих технологий и оборудования;
- о штрафных санкциях за несоблюдение законодательства Российской Федерации об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности.

Выводы и рекомендации

Таким образом, разработанная методика внутреннего аудита и форма раскрытия информации в управленческой отчетности об энергетической эффективности и энергосбережении, о природоохранных мероприятиях позволят своевременно обратить внимание на рассматриваемые в исследовании затраты топ менеджмент и снизить аудиторские риски по представлению данной информации для заинтересованных пользователей. Полученные результаты позволят также решить практические задачи по повышению качества информации, необходимой для принятия управленческих решений в условиях жесткой конкуренции, как на внутреннем, так и на внешнем рынке, а также для внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которых отражаются указанные показатели.

Для проведения внутреннего аудита финансовых и нефинансовых показателей об энергосбережении, энергоэффективности и природоохранных мероприятиях необходимо применение специальных методик, две из которых предложены автором в настоящей диссертации. Унифицированные формы раскрытия информации позволят повысить прозрачность финансовой и иной отчетности, а применение международных стандартов финансовой отчетности и иных международных стандартов (в области повышения энергоэффективности и экологии) – понятность финансовой отчетности со стороны пользователей отчетности, в том числе потенциальных инвесторов.

В заключении диссертационной работы обобщены результаты проведенного исследования, сформулированы основные выводы и результаты, а также рекомендации по их практическому применению.

**Список публикаций основных положений
диссертационного исследования**

**Публикации в журналах, рекомендованных
ВАК Минобрнауки России:**

1. Вахорина М.В. Особенности формирования бухгалтерской информации в соответствии с требованиями МСФО для принятия управленческих решений / М.В. Вахорина // Интеграл. – 2009. – № 3(47). – 0,4 п.л.
2. Вахорина М.В. Информационная составляющая управленческого учета в соответствии с МСФО / М.В. Вахорина // Управленческий учет. – 2009. – № 10. – 0,3 п.л.
3. Вахорина М.В. Рациональность применения МСФО / М.В. Вахорина // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. – 2009. – Выпуск 2. – 0,3 п.л.
4. Вахорина М.В. Оценка возможности применения процедур финансового анализа в соответствии с требованиями МСФО в химической промышленности Тульского региона / М.В. Вахорина // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 3(135). – 0,3 п.л.
5. Вахорина М.В. Использование пояснительной информации в целях финансового анализа согласно требованиям МСФО / М.В. Вахорина // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 20. – 0,3 п.л.

Статьи, материалы научных конференций:

6. Вахорина М.В. Проверка отчетности, составленной в соответствии с МСФО: правовое регулирование / М.В. Вахорина // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 11. – 0,5 п.л.
7. Вахорина М.В. Проблемы внедрения управленческого учета в организациях / М.В. Вахорина // Бухгалтер и закон. – 2009. – № 2. – 0,3 п.л.
8. Вахорина М.В. Внутренний аудит управленческой отчетности об осуществляемых природоохранных мероприятиях. / М.В. Вахорина / Проблемы инновационного развития в исследованиях вузов: сборник статей международной научно-практической конференции. Тула: АНО ВПО «ИЭУ». – 2010. – 0,2 п.л.
9. Вахорина М.В. Оценка состояния управленческого учета на предприятиях химического комплекса. / М.В. Вахорина / Научное творчество молодых: сборник статей международной научно-практической конференции. Тула: АНО ВПО «ИЭУ». – 2011. – 0,3 п.л.
10. Вахорина М.В. Целеполагание в системе внутреннего аудита: проблемы и пути их решения. / М.В. Вахорина / Актуальные проблемы методологии, организации и практики финансового контроля, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе перехода на инновационный путь развития. Материалы научно-практической конференции Всероссийского финансово-экономического института – М.: ВЗФЭИ. – 2011. – 0,2 п.л.

10 ~

Подписано к печати 22.12.11

Формат издания 60x84/16

Печ.л. 1,4

Заказ № 9346

Бум. офсетная №1

Уч.-изд.л. 1,3

Печать офсетная

Тираж 100 экз.

Типография издательства МЭСИ. 119501, Москва, Нежинская ул., 7